Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 30507 du rôle
Inscrit le 30 avril 2012

Audience publique du 17 avril 2013

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 30507 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 30 avril 2012 par Maître Alain Steichen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à B-…, tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 1er février 2012 rejetant comme non fondée une réclamation introduite contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2010, émis en date du 20 avril 2011 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 septembre 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 12 octobre 2012 par Maître Alain Steichen au nom du demandeur ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 novembre 2012 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Cécile Jager, en remplacement de Maître Alain Steichen, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Jacqueline Jacques en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 27 février 2013.

En vertu d'une transaction extrajudiciaire signée en date du 30 novembre 2010 entre Monsieur ... et son ancien employeur, la société ..., ci-après désignée par « la société … », suite au licenciement de Monsieur ... par courrier du 9 novembre 2010, ce dernier se vit accorder, entre autres, la somme de … euros au titre d'« *indemnité forfaitaire et unique pour licenciement litigieux* », tel que stipulé à l'article 8 de ladite transaction extrajudiciaire.

Suivant une décision du préposé du bureau RTS Luxembourg 1 de l'administration des Contributions directes du 27 décembre 2010, un montant de … euros fut déclaré exempt d'impôts

sur le fondement de l'article 115, alinéa 9 de la loi modifiée de l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967, ci-après désignée par « LIR ».

Dans le cadre de sa déclaration de l'impôt sur le revenu visant l'année 2010, Monsieur ... déclara la somme de … euros sous la rubrique des revenus extraordinaires avec la mention « *indemnité transactionnelle départ* » et demanda partant l'application des taux d'imposition prévus à l'article 131 LIR à titre de revenus extraordinaires.

En date du 20 avril 2011, le bureau d'imposition Luxembourg, section des personnes physiques, de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2010, ci-après désigné par « le bulletin », en imposant l'ensemble des revenus net d'une occupation salariée touchés par le demandeur suivant le barème et partant sans faire droit à la demande de Monsieur ... tendant à l'application des taux d'imposition prévus à l'article 131 LIR à titre de revenus extraordinaires.

Contre ce bulletin, Monsieur ... introduisit par un courrier du 31 mai 2011 une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur ».

Par une décision datée du 1er février 2012, référencée sous le n° C 16770, le directeur rejeta cette réclamation comme non fondée. Ladite décision est libellée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 3 juin 2011 par le sieur ..., demeurant à B- ..., ayant élu domicile au Luxembourg, pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2010, émis le 20 avril 2011 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit, dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir reconnu, pour l'année 2010, son indemnité de licenciement comme rémunération extraordinaire ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public, qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé, qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'il ressort de l'instruction que par sa déclaration le contribuable demandait, en la rubrique y prévue l'application des taux de l'article 131 L.I.R. à l'endroit de revenus extraordinaires au sens de l'article 132 L.I.R., spécifiant « indemnité transactionnelle de départ » ;

Considérant qu'en l'année 2010 a été mise à la disposition du contribuable une indemnité de départ légale d'un montant de ... € et une indemnité transactionnelle de l'ordre de ... € ;

que le bureau RTS y compétent a scindé l'indemnité brute totale en les montants exempts, en vertu de l'article 115, alinéa 9 L.I.R., d'une part pour l'indemnité de départ légale de ... €, et d'autre part pour l'indemnité transactionnelle à concurrence de ... €, conformément aux dispositions légales telles qu'en vigueur en l'année 2010, le surplus de l'ordre de ... restant imposable ;

qu'il résulte donc que ce sont ces ... € que la requête introductive entend par revenus extraordinaires, pour être censés se rapporter à plus d'une année, au sens de l'article 132 (1) 2. a) L.I.R., à imposer selon les taux de l'article 131 (1) litt. b) L.I.R. ;

Considérant que l'article 132 (1) 2. litt. a) L.I.R. qualifie de revenus extraordinaires imposables par application de l'article 131 (1) litt. b) L.I.R. « les revenus extraordinaires provenant de l'exercice d'une occupation salariée au sens du numéro 4 de l'article 10 qui se rattachent du point de vue économique à une période de plus d'une année et qui, pour des raisons indépendantes de la volonté du bénéficiaire et de celle du débiteur des revenus, deviennent imposables au titre d'une seule année d'imposition » ;

Considérant que le premier problème dans l'application de cette disposition consiste ainsi dans l'étendue de la condition que l'imposabilité au cours d'une seule année d'imposition soit indépendante des volontés du débiteur et du bénéficiaire des revenus ;

Considérant que les travaux parlementaires justifient cette exigence du fait que « cette disposition a pour but d'empêcher qu'il ne soit fait un usage abusif de la faveur de l'article 157 (correspondant à l'article 131 du texte promulgué) » et que « d'une façon générale les payements de suppléments de salaires et de traitements pour le passé ne sont pas à considérer comme indépendants de la volonté de l'employeur toutes les fois que ces paiements ne sont pas imposés par une décision judiciaire ou une disposition légale ou réglementaire » (doc. part. 571-4, ad art. 158, p. 276; cf. également trib. adm. 22 juillet 1998, n° 10486 du rôle). ;

Considérant que le but affiché du législateur est ainsi de limiter strictement la notion des raisons indépendantes de la volonté du débiteur des revenus à celles qui sont étrangères à la propre sphère d'action et de décision de celui-ci ;

Considérant qu'en l'espèce, l'indemnité transactionnelle a été contractée par les parties, de sorte qu'elle ne saurait être qualifiée d'indépendante de la volonté des débiteur et bénéficiaire ;

qu'il s'ensuit que l'indemnité, sans préjudice des exemptions accordées en vertu de l'article 115 (9) L.I.R., ne saurait être qualifiée de revenu extraordinaire au sens de l'article 132 (1) 2. a) L.I.R. ;

Considérant d'ailleurs que le fait qu'un licenciement soit abusif ou non reste sans incidence sur la qualification des revenus en tant qu'extraordinaires, sauf qu'il ne découle aucunement des circonstances de l'affaire que le salarié ait prétendu à obtenir une indemnité

pour licenciement abusif, alors que la convention fixant l'indemnité coïncidant avec la résiliation du contrat de travail, hypothèse qui ne peut pas être assimilée à un licenciement abusif ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas autrement contestée ;

Par ces motifs

Reçoit la réclamation en la forme ;

La rejette comme non fondée. […] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 30 avril 2012, Monsieur ... a introduit un recours tendant à la réformation de la décision directoriale précitée du 1er février 2011.

Quant à la compétence d'attribution du tribunal administratif pour statuer sur le présent recours, il résulte d'une lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre des bulletins de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit contre la décision directoriale du 1er février 2011.

Le recours en réformation, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

A l'appui de son recours, le demandeur reproche de prime abord au directeur de ne pas avoir répondu à sa demande pour n'avoir pris position que sur l'application au cas de l'espèce de l'article 132 (1) 2. a) LIR, tandis qu'il aurait basé sa réclamation sur l'application de l'article 132 (1) LIR pris dans son intégralité, en renvoyant plus particulièrement à l'article 132 (1), alinéa 4 LIR et en soutenant que l'indemnité conventionnelle dont il a bénéficié entrerait dans le champ d'application de cette disposition et devrait partant bénéficier du traitement fiscal correspondant.

Il soutient qu'il résulterait de l'économie des alinéas 1er et 2 de l'article 11 LIR, auxquels l'article 132 (1), alinéa 4 LIR renvoie, que tant l'indemnité que le dédit y visés constitueraient des recettes de substitution versées en remplacement d'autres recettes. Il fait valoir que l'indemnité conventionnelle de licenciement lui accordée suite à son licenciement l'aurait été à titre d'indemnité forfaitaire et unique pour licenciement litigieux, qu'il aurait dû abandonner de manière définitive ses activités auprès de son ancien employeur et que cette indemnité, correspondant à 15,67 mois de salaires, serait destinée à compenser la perte de salaires engendrée par le licenciement.

Le demandeur renvoie aux commentaires de l'article 14 du projet de loi numéro 571, correspondant à l'actuel article 11 LIR, pour soutenir que parmi les indemnités visées par le numéro 2 de l'article 14 figurerait le dédit alloué au salarié quittant son emploi.

Il soutient que l'indemnité lui accordée, bien que remplissant les caractéristiques du numéro 1 de l'article 11 LIR en ce que l'indemnité compense une perte de recettes, devrait être considérée plus particulièrement comme un dédit lui alloué pour le non-exercice d'une activité conformément au numéro 2 de l'article 11 LIR.

Il soutient encore qu'il ne serait pas contestable que ces indemnités viseraient à compenser une perte de salaire due au licenciement, salaire qui aurait été une recette passible de l'impôt s'il avait été maintenu dans son emploi.

En ce qui concerne les conditions additionnelles posées par l'article 132 (1), alinéa 4 LIR, le demandeur souligne que seraient visées uniquement les indemnités, c'est-à-dire la réparation d'un dommage ou d'un préjudice quelconque, tout en soulignant que l'indemnité lui accordée viserait à réparer le préjudice subi par lui du fait de la perte de son emploi.

D'autre part, ne seraient visées que les indemnités pour autant qu'elles remplacent des revenus qui se rapportent à une période autre que l'année d'imposition, ce qui serait le cas également en l'espèce puisque l'indemnité conventionnelle touchée se rattacherait du point de vue économique à une période de plus d'une année, dans la mesure où elle représenterait un paiement équivalent à 15,67 mois de salaires. L'indemnité ayant été versée au 30 novembre de l'année d'imposition concernée, elle viendrait en remplacement de revenus se rapportant à une période autre que l'année d'imposition.

A cet égard, le demandeur s'empare encore des commentaires de l'article 158 du projet de loi numéro 571, correspondant à l'article 132 actuel LIR. Il souligne que l'indemnité conventionnelle serait relative aux recettes ayant pu être légitimement attendues par lui s'il avait maintenu son emploi puisque l'indemnité correspondrait à une période de plus de 15 mois d'activité relative à la période subséquente à son licenciement. Les conditions de l'article 132 (1), alinéa 4 LIR étant remplies en l'espèce, la partie de l'indemnité conventionnelle se rattachant aux exercices futurs auraient dû être imposée conformément à l'article 131 (1) b LIR, c'est-à-dire suivant le principe de l'étalement forfaitaire et non pas comme revenu ordinaire.

Le délégué du gouvernement relève de prime abord que si dans la requête introductive d'instance le demandeur aurait limité son argumentation à l'article 132 (1), alinéa 4 LIR, il aurait basé sa réclamation sur l'article 132 (1) 2. a) LIR, pour en déduire, d'une part, qu'il ne saurait être reproché au directeur de n'avoir pris position que par rapport à cette disposition, et, d'autre part, que le demandeur serait d'accord avec la solution retenue par le directeur par rapport à la question de l'applicabilité de l'article 132 (1) 2. a) LIR.

Le délégué du gouvernement conclut à l'inapplicabilité de l'article 132 (1) 2. a) LIR, au motif que l'indemnité conventionnelle allouée au demandeur aurait été contractée par les deux parties, et ne saurait partant pas être qualifiée d'indépendante de la volonté des débiteur et bénéficiaire du paiement.

Il conclut encore à l'inapplicabilité de l'article 132 (1), alinéa 4 LIR. En l'occurrence, il conteste que l'indemnité litigieuse constitue une recette de substitution, en s'emparant des articles 95 et 132 LIR, et en soulignant que l'article 95 (1) LIR viserait parmi les revenus d'une occupation salariée, d'un côté les émoluments et avantages obtenus avant la cessation de l'occupation, et, de l'autre côté, les allocations obtenues après ladite cessation par rappel d'appointements ou de salaires ou à titre d'indemnités de congédiement. Il souligne que les émoluments et avantages pourraient être contractuels ou bénévoles, périodiques ou non périodiques en vertu de l'article 95 (4) LIR, qu'ils pourraient constituer des traitements, salaires, gratifications et tantièmes en vertu de l'article 95 (5) LIR. En l'espèce, l'employeur aurait procédé au licenciement du demandeur et l'arrangement transactionnel retiendrait en son point 8 le versement d'une indemnité forfaitaire et unique pour licenciement litigieux payée ensemble avec le salaire en décembre 2010. Le délégué du gouvernement soutient que vu les circonstances de l'espèce et plus particulièrement vu le montant considérable de l'indemnité, on pourrait valablement admettre qu'il s'agit d'une prime ou d'un avantage convenu dans le contrat de travail pour l'hypothèse de sa résiliation, cet avantage ayant été attribué par un versement unique en plus de l'indemnité légale de départ.

L'article 95 (1) LIR visant toute rémunération provenant d'une occupation salariée et notamment tout avantage accordé dans ce contexte, l'indemnité transactionnelle litigieuse constituerait ainsi une rémunération provenant directement d'une occupation salariée au sens de l'article 95 LIR et serait partant imposable comme revenu salarial au sens de cette disposition, et ne constituerait pas une recette de substitution au sens de l'article 11 LIR. Le délégué du gouvernement souligne encore que l'article 95 (l) 2 LIR viserait plus précisément les indemnités de congédiement.

La partie étatique donne encore à considérer que le demandeur, âgé de 49 ans au moment de son licenciement, aurait été dispensé de travailler à partir de la signature de la transaction jusqu'à la fin du préavis, soit de novembre 2010 jusqu'en juin 2011 avec maintien du salaire, y compris les primes de fonction HC, et que l'hypothèse où il retrouverait un nouvel emploi pendant la période de préavis aurait également été envisagée à l'article 6 de la transaction, pour en conclure que la « *prime* » de … euros aurait été accordée en sus des garanties légales prévues par le Code du travail. Il en conclut encore que la somme en question ne viserait pas à compenser une perte de salaire se rapportant à une période de travail de 15,67 mois consécutifs au licenciement, mais correspondrait à un avantage payé à travers une somme unique fixée contractuellement.

Dans la mesure où l'indemnité aurait été payée par un versement unique au titre de l'année 2010, il concernerait uniquement cette année d'imposition et ne remplirait partant pas non plus la condition de l'article 132 (1), alinéa 4 LIR suivant laquelle les paiements y visés doivent remplacer des revenus se rapportant à une période autre que l'année d'imposition.

En ce qui concerne l'article 132 (1) 2. a) LIR, le délégué du gouvernement fait valoir que les conditions n'en seraient pas remplies.

Le délégué du gouvernement précise encore que seul un montant de … euros serait imposable à titre de revenu ordinaire par application de la pleine progressivité du tarif d'impôt.

Enfin, le délégué du gouvernement soutient que si par impossible l'article 11 LIR serait applicable, l'indemnité transactionnelle pourrait uniquement être considérée comme un avantage au sens de l'article 11, alinéa 1er LIR, puisqu'une indemnité transactionnelle retenue au moment de la résiliation du contrat et correspondant à une somme unique déterminée d'après 15,67 mois de salaire ne constituerait pas une recette de substitution, tandis que l'article 132 (4) LIR ne viserait pas les avantages, ceux-ci n'étant ainsi pas imposables comme revenu extraordinaire.

Le délégué du gouvernement conteste encore que le paiement litigieux puisse être considéré comme une compensation de recettes ayant pu être légitimement attendues en cas de poursuite du contrat de travail, en insistant sur la circonstance que l'indemnité représente une somme unique, arrêtée dans le cadre d'une transaction signée de gré à gré et liquidée en un seul montant pendant la même année d'imposition, de sorte qu'elle se rapporterait à l'année 2010.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur insiste sur la circonstance qu'il avait fait référence dans le cadre de sa réclamation aux articles 131 et 132 LIR sans limiter particulièrement sa demande.

Il souligne encore que l'indemnité n'aurait pas été prévue au contrat de travail et qu'elle ne devrait partant pas être considérée comme provenant directement d'une occupation salariée au sens de l'article 95 LIR, mais au contraire comme une recette discutée et déterminée en novembre 2010 suite à la rupture du contrat de travail. L'indemnité constituerait partant une recette de substitution au sens des articles 11 et 132 (1), alinéa 4 LIR.

Dans son mémoire en duplique, la partie étatique fait valoir que l'article 95 LIR viserait de manière large toute rémunération provenant d'une occupation salariée, qu'elle soit contractuelle ou bénévole, de sorte à inclure les revenus qui ne sont pas explicitement et préalablement stipulés dans le contrat de travail.

A titre subsidiaire, elle fait valoir que pour que le paiement d'une somme à titre d'indemnité puisse être mis en relation avec une perte de recettes, il faudrait qu'il existe une perspective raisonnable de toucher les recettes provenant de l'activité à laquelle il a été mis fin et qu'il appartiendrait en outre au demandeur d'établir une relation économique réelle entre le montant alloué à titre d'indemnité et les recettes que l'indemnité est censée remplacer en expliquant concrètement le quantum des recettes envisagées et à quel titre elles sont envisagées.

Il se dégage des explications fournies par le demandeur au cours de la procédure contentieuse que la demande tendant à voir imposer l'indemnité transactionnelle payée en l'espèce à titre de revenu extraordinaire est fondée sur l'article 132 (1), alinéa 4 LIR, sans que le demandeur ait soulevé des contestations quant à la solution retenue par le directeur quant à l'inapplicabilité de l'article 132 (1) 2. a) LIR, de sorte qu'il y a lieu d'admettre que les parties sont d'accord pour retenir que cette disposition ne trouve pas application.

Par rapport à l'article 132 (1), alinéa 4 LIR, le demandeur reproche de prime abord au directeur de ne pas avoir pris position sur l'applicabilité éventuelle de cette disposition, bien qu'il ait invoqué à l'appui de sa réclamation l'article 132 LIR dans son ensemble.

En vertu du paragraphe 204 AO, le « *Finanzamt* », c'est-à-dire le bureau d'imposition, est tenu d'instruire tant en faveur et qu'en défaveur du contribuable. Quant aux pouvoirs et obligations du directeur saisi d'une réclamation, celui-ci est en vertu du paragraphe 243 (1) AO en sa qualité de « *Rechtsmittelbehörde* » au sens dudit paragraphe, tenu de procéder d'office à l'examen de la situation de fait et de droit à la base de la réclamation. En d'autres termes, le directeur saisi d'une réclamation procède d'office à un réexamen intégral de la situation du contribuable et à l'établissement de l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition. A cette fin, le paragraphe 244 AO lui confère les mêmes prérogatives que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition.

Si conformément aux dispositions précitées, le directeur était tenu de procéder d'office à un réexamen intégral de la situation du demandeur afin d'établir une imposition objective, impliquant aussi l'examen de l'applicabilité éventuelle d'autres dispositions de l'article 132 LIR, force est cependant de constater qu'en l'espèce, il ne se dégage pas des éléments du dossier que le directeur n'ait pas procédé à un tel réexamen, étant relevé que le directeur a dans sa décision expressément fait référence au paragraphe 243 AO. Il convient encore d'ajouter que dans la mesure où au regard de la position défendue par le délégué du gouvernement, la partie étatique estime que manifestement l'article 132 (1), alinéa 4 LIR ne trouve pas application en l'espèce, le directeur n'était pas obligé de prendre position dans sa décision par rapport à une disposition qu'il estime ne pas être applicable et qui, par ailleurs, n'a pas été expressément invoquée par le réclamant, celui-ci s'étant limité à invoquer de manière générale les articles 131 et 132 LIR, et, par l'affirmation que l'indemnité lui allouée « *se rattacherait du point de vue économique à une période de plus d'une année* », formulation s'inscrivant d'avantage dans l'article 132 (1) 2. a) LIR, s'étant implicitement référé à cette dernière disposition.

Il s'ensuit que le reproche afférent invoqué par le demandeur n'est pas de nature à mettre en cause la légalité de la décision du directeur du 1er février 2011.

Quant au fond, les parties sont en désaccord sur la qualification à donner à l'indemnité transactionnelle touchée par le demandeur en vertu de l'article 8 de la transaction signée avec son ancien employeur.

Tel que cela a été retenu ci-avant, le demandeur fonde sa demande à voir qualifier l'indemnité litigieuse de revenu extraordinaire exclusivement sur l'article 132 (1), alinéa 4 LIR, de sorte que le tribunal n'a pas à examiner les développements de la partie étatique fondées sur la question de l'applicabilité des dispositions de l'article 132 (1) 2. a) LIR.

L'article 132 (1), alinéa 4 LIR qualifie de revenus extraordinaires imposables par application de l'article 131 (1) b) LIR « *les indemnités et dédits visés respectivement aux numéros 1 et 2 de l'article 11 dans la mesure où ils remplacent des revenus se rapportant à une période autre que l'année d'imposition* ».

Les alinéas 1 et 2 de l'article 11 LIR, auxquels renvoie l'article 132 (1), alinéa 4 LIR, envisagent « *1. les indemnités et avantages accordés pour perte ou en lieu et place de recettes, à condition qu'il s'agisse de recettes qui, en cas de réalisation, auraient fait partie d'un revenu net passible de l'impôt* […] *2. le dédit alloué pour l'abandon ou le non-exercice d'une activité, ainsi que pour l'abandon d'une participation au bénéfice ou de la perspective de pareille*

participation, à condition qu'en cas de réalisation les recettes provenant de l'activité ou de la participation eussent fait partie d'un revenu net passible de l'impôt ».

Il résulte de l'économie des articles 11, alinéas 1 et 2, et 132 (1) 4 LIR que tant l'indemnité au sens de l'article 11, alinéa 1 LIR que le dédit au sens de l'article 11, 2 LIR constituent une recette de substitution versée en remplacement d'autres recettes.

Cette exigence du caractère substitutif est par ailleurs posée d'une manière analogue en droit allemand sur base de la disposition correspondante du paragraphe 24, 1. de la loi sur l'impôt sur le revenu allemande, ayant conservé une teneur identique à celle de l'article 11, 1 et 2 LIR (cf. Blümich, EStG-Kommentar, § 24, n° 6-s; Herrmann-Heuer-Raupach, EStGKommentar, § 24, Anm. 21-s; Schmidt, EStG-Kommentar, 17e édit., § 24, n° 5-s).

Plus spécifiquement quant aux recettes que le dédit au sens de l'alinéa 2 de l'article 11 LIR est destiné à remplacer, il se dégage des documents parlementaires à la base de la LIR et plus particulièrement du commentaire de l'article 158, devenu par après l'article 132 LIR, qu'il faut « *que les contribuables aient eu la perspective bien fondée d'entrer en possession des revenus remplacés par l'indemnité* ». La qualification de revenu extraordinaire au sens de l'article 132 (1) 4 LIR est dès lors soumise à la condition de l'existence d'une perspective raisonnable de toucher les recettes provenant de l'activité à laquelle il a été renoncé ou qui n'est pas exercée pour que le paiement d'une somme à titre de dédit puisse être mis en relation avec l'abandon ou le non-exercice d'une activité, la preuve afférente incombant au contribuable en ce qui concerne tant le principe du paiement d'un dédit que la relation économique réelle entre le montant alloué à titre de dédit et le quantum des recettes que le dédit est censé remplacer.

En ce qui concerne l'alinéa 1er de l'article 11 LIR, il convient de relever que l'article 132 (1) 4 LIR renvoie uniquement aux indemnités y visées et non pas aux avantages.

La somme litigieuse a été payée au demandeur, non pas comme le soutient la partie étatique dans son mémoire en réponse en vertu du contrat de travail signé entre parties, mais sur base de l'article 8 de la transaction, en vertu duquel :

« *L'employeur est encore d'accord à allouer au salarié, qui accepte, à titre d'indemnité forfaitaire et unique pour licenciement litigieux, la somme forfaitaire brute de … €.*

L'employeur effectuera sur ce montant toutes les déductions requises par la loi. Le montant net sera payé au salarié sur le compte indiqué ci-après, ensemble avec le salaire de décembre 2010 […] ».

En vertu des dispositions des articles 12 et 13 de la transaction, le demandeur a renoncé par la signature de la transaction à toute revendication quant à la régularité du licenciement en la forme et a en outre renoncé à sa protection liée à sa qualité de membre suppléant du comité mixte d'entreprise, et en vertu des articles 21 et 23 de la transaction, il a renoncé à toute revendication à l'égard de son ancien employeur que ce soit sur base des relations ayant existé entre parties ou que ce soit du fait de la résiliation de cette relation. En outre, la transaction envisage en son article 6 l'hypothèse où le salarié retrouve un nouvel emploi pendant la période de préavis, hypothèse dans laquelle le demandeur serait dispensé de prester le travail pendant le préavis et se

verrait payer une indemnité d'un montant égal au salaire qu'il aurait touché si le contrat avait perduré jusqu'à la fin du préavis légal.

Au regard des dispositions précitées de la transaction, le tribunal est amené à retenir que, contrairement à ce qui est soutenu par le demandeur, l'indemnité litigieuse n'est pas à considérer comme un dédit alloué pour l'abandon ou le non-exercice par le demandeur d'une activité au sens de l'alinéa 2 de l'article 11 LIR. En effet, il se dégage du libellé de la transaction que les parties ont expressément convenu le paiement d'une « *indemnité forfaitaire et unique pour licenciement litigieux* », sans que la transaction ne spécifie que la somme en question se rapporte en réalité à une période postérieure à la fin du préavis et soit destinée à compenser l'abandon ou le non-exercice de son activité consenti par le demandeur. Au contraire, la somme litigieuse a été accordée à titre d'indemnité pour licenciement litigieux, en contrepartie de la renonciation par le demandeur à son droit de contester en justice la régularité ou le bien-fondé du licenciement, respectivement de faire valoir ses droits en tant que membre suppléant du comité mixte d'entreprise. L'objectif du paiement de l'indemnité litigieuse n'est dès lors pas celui de compenser l'abandon ou le non-exercice de son activité par le demandeur, étant relevé que la relation de travail a été définitivement rompue à l'initiative de l'employeur à travers le licenciement, ni d'ailleurs de compenser la renonciation à l'exercice d'une activité auprès d'un autre employeur, mais a pour objet de prévenir une contestation judiciaire de la régularité et du bien-fondé du licenciement du demandeur. Dans ces conditions la qualification de dédit au sens de l'article 11, alinéa 2 LIR ne saurait être retenue. S'il est vrai que le commentaire de l'article 14 LIR (actuel article 11 LIR) cité par le demandeur mentionne à titre d'exemple d'indemnités visées à l'alinéa 2 de ladite disposition « *le dédit alloué au salarié quittant son emploi* », tel n'est pas l'hypothèse de l'espèce, le demandeur n'ayant pas quitté volontairement son emploi.

L'article 95 (1) LIR, en vertu duquel « *Sont considérés comme revenus d'une occupation salariée : 1. les émoluments et avantages obtenus en vertu d'une occupation dépendante* […] *avant la cessation définitive de cette occupation ; 2. les allocations obtenues après ladite cessation par rappel d'appointements ou de salaires ou à titre d'indemnités de congédiement* », mentionne expressément les indemnités de congédiement parmi les revenus d'une occupation salariée. D'autre part, l'article 115, n° 9 LIR prévoit que sont exempts de l'impôt sur le revenu jusqu'à concurrence d'un plafond notamment l'« *indemnité pour résiliation abusive du contrat de travail fixée par une transaction* ». A cet égard, il convient de relever qu'il se dégage d'une décision du bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 figurant au dossier administratif qu'en l'espèce, du montant total de l'indemnité transactionnelle de … euros, la somme de 20.193,12 euros a été déclarée exempte d'impôts sur le fondement de l'article 115, n° 9 LIR et que le surplus est considéré comme imposable suivant le barème de la retenu d'impôt sur les rémunérations non-périodiques.

Dans la mesure où, tel que cela a été retenu ci-avant, l'indemnité litigieuse a été accordée à titre de paiement unique forfaitaire, en contrepartie de la renonciation par le demandeur à son droit de contester le bien-fondé ou la régularité du licenciement, sans que les parties n'aient mentionné dans la transaction qu'en réalité le forfait est destiné à compenser des pertes de salaire pendant une période bien déterminée ultérieure au licenciement, la somme litigieuse constitue une d'indemnité de congédiement sans pouvoir être qualifiée d'indemnité pour perte ou en lieu et place de recettes au sens de l'alinéa 1er de l'article 11 LIR et partant de revenu extraordinaire. Cette conclusion est confortée par la circonstance qu'en vertu de la transaction, l'indemnité est

payée indistinctement si le demandeur retrouve ou non un nouvel emploi, et que partant son paiement n'est pas lié à la réalité d'une perte de salaire consécutive au licenciement. Dès lors, le paiement litigieux n'est pas destiné à remplacer des salaires que le demandeur aurait pu toucher en cas de poursuite du contrat de travail et ainsi compenser la perte de salaires engendrée par le licenciement tel que le soutient le demandeur.

L'indemnité transactionnelle n'étant à qualifier ni d'indemnité accordée pour perte ou en lieu et place de recettes au sens de l'article 11, alinéa 1er LIR, ni de dédit au sens de l'article 11, alinéa 2 LIR, il devient surabondant d'examiner les moyens du demandeur basées sur les conditions additionnelles posées par l'article 132 (1), alinéa 4 LIR, et tenant plus particulièrement à la période à laquelle se rapportent les revenus remplacés par l'indemnité ou le dédit.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le demandeur n'a pas établi que la somme touchée par lui en vertu de l'article 8 de la convention transactionnelle rentre dans la catégorie des dédit, respectivement indemnité visés à l'article 11, alinéa 1 et 2 LIR auquel renvoie l'article 132 (4) LIR, de sorte qu'à défaut d'autres moyens, le recours est à rejeter comme non fondé.

Eu égard à l'issue du litige, la demande en allocation d'une indemnité de procédure de 5.000 euros formulée par le demandeur est à rejeter comme non fondée.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure de 5.000 euros formulée par le demandeur ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique 17 avril 2013 par le vice-président, en présence du greffier assumé Claudine Meili.

s. Claudine Meili s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 19/4/2013
Le Greffier du Tribunal administratif